РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

18 декември 2007 година *

По дело C-281/06

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 1 март 2006 г., постъпил в Съда на 28 юни 2006 г., в рамките на производство по дело

Hans-Dieter Jundt,

Hedwig Jundt

срещу

Finanzamt Offenburg,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas (докладчик), председател на състав, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka, г-жа P. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н M. Poiares Maduro,
секретар: г-н R. Grass,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за г-н и г-жа Jundt, от адв. H.-D. Jundt, Rechtsanwalt,

— за германското правителство, от г-н M. Lumma, в качеството на представител,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н E. Traversa и г-н W. Mölls, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в заседанието от 10 октомври 2007 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 59 от Договора за ЕИО (нов член 59 от Договора за ЕО, понастоящем след изменението член 49 ЕО) и член 128 от Договора за ЕИО (след изменението член 126 от Договора за ЕО, понастоящем член 149 ЕО).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между г-н и г-жа Jundt (наричани по-нататък „съпрузите Jundt“), постоянно пребиваващи в Германия, и Finanzamt Offenburg относно отказа на последния да вземе предвид като приходи, освободени от данък върху дохода за данъчната 1991 година, обезщетенията за професионални разходи, получени по повод на упражняването на допълнителна преподавателска дейност в университет, установен в друга държава-членка, тъй като националното законодателство в областта на данъка върху дохода запазва прилагането на това освобождаване за възнагражденията, произхождащи от германски публичноправни организации.

Национална правна уредба

3 § 1, алинея 1, изречение първо от Закона за данъка върху дохода, в редакцията му към момента на настъпване на фактите по главното производство (Einkommensteuergesetz, наричан по-нататък „EStG“), гласи, че физическите лица, които имат местожителство или обичайно пребиваване в Германия, са неограничено данъчнозадължени за данък върху дохода.

4 Според § 2, алинея 2 от EStG доходите се състоят или от печалбата, или от превишаването на приходите над професионалните разходи.

5 § 3, точка 26 от EStG, който фигурира в раздела от този закон, посветен на „необлагаемите приходи“, гласи, както следва:

„Освободени са:

[…]

26. Обезщетенията за професионални разходи за допълнителни дейности на преподавател, на обучаващ, на възпитател или за други сравними допълнителни дейности, за други допълнителни дейности от художествено естество или свързани с грижи за възрастни, болни или хора с увреждания, упражнявани към или за сметка на национално публичноправно юридическо лице или на институция по § 5, алинея 1, точка 9 от Закона за данъка на юридическите лица (Körperschaftssteuergesetz), с предмет насърчаване на общественополезни, милосърдни или църковни цели (§ 52—54 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung). За обезщетения за професионални разходи се считат приходите, получени за описаните в първото изречение дейности, на стойност, достигаща до 2 400 DEM годишно […].“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

6 Съпрузите Jundt са обложени съвместно с данък върху дохода в Германия. Г-н Jundt, който упражнява като основна дейност професията на адвокат в Германия, където пребивава постоянно, провел през 1991 г. 16 часа учебни занятия в Университета в Страсбург, за които получил брутна сума от 5 760 FRF (което съответствало на 1 612 DEM).

7 С данъчнооблагателния акт за данъчната 1991 година Finanzamt Offenburg облага тази брутна сума с данък върху дохода.

8 Съпрузите Jundt поддържат, че сумата е трябвало да бъде освободена от данък върху дохода в съответствие с § 3, точка 26 от EStG. Те твърдят, че да се ограничава прилагането на това освобождаване до изплатените от германски публичноправни организации възнаграждения противоречи на общностното право.

9 Тъй като тяхната жалба срещу решението на Finanzamt Offenburg и искът им пред Finanzgericht остават безрезултатни, съпрузите Jundt предявяват ревизионна жалба пред Bundesfinanzhof.

10 Bundesfinanzhof отбелязва, че г-н Jundt е могъл да се ползва от предвиденото в § 3, точка 26 от EStG освобождаване, ако е упражнявал своята дейност в германски университет — публичноправно юридическо лице, а не в такъв на друга държава-членка. За да се определи дали подобна правна уредба е съвместима с разпоредбите на общностното право за свободното предоставяне на услуги, той намира за необходимо да постави три преюдициални въпроса.

11 Най-напред Bundesfinanzhof се пита дали упражняваната като допълнителна дейност от преподавател към даден университет попада в приложното поле на разпоредбите относно свободно предоставяне на услуги, доколкото не е сигурно, че сумите, които биха подлежали на освобождаване по силата на § 3, точка 26 от EStG, представляват истинско възнаграждение. Според тази разпоредба освободените приходи имат характер на „обезщетение за професионални разходи“, което изглежда означава, че става дума за просто обезщетяване на разходите, свързани с упражняването на съответната дейност.

12 По-нататък Bundesfinanzhof се пита дали при необходимост ограничението на свободното предоставяне на услуги, произтичащо от § 3, точка 26 от EStG, би могло да бъде обосновано. Той счита, че би могъл да съществува законен интерес да се ограничи данъчното предимство единствено до дейността към или за сметка на германски публичноправни юридически лица.

13 Според Bundesfinanzhof тази обосновка би могла да се намери в съгласуваността на националната данъчна система, както Съдът е приел в Решение от 28 януари 1992 г. по дело Bachmann (C-204/90, Recueil, стр. I-249) и в Решение

по дело Комисия/Белгия (C-300/90, Recueil, стр. I-305). Той преценява, че в делото по главното производство съществува пряка връзка между преподавателската дейност в полза на германско публичноправно юридическо лице, от една страна, и от друга страна — освобождаването от данък върху дохода. Това данъчно предимство би било предоставено единствено поради факта, че данъкоплатецът предоставя една определена услуга на почти доброволчески начала в полза на общността, която събира данъка, и по този начин я разтоварва от определени задачи. Ако данъкоплатецът не предоставяше тази услуга, данъчната администрация би трябвало теоретично да увеличи данъка, за да финансира свързаните с преподаването разходи, които тогава биха били по-високи. Според Bundesfinanzhof § 3, точка 26 от EStG се основава на реципрочна връзка, състояща се в отказване от данъка срещу насрещна доставка на услуга.

14 Накрая, доколкото става въпрос за преподавателски дейности, Bundesfinanzhof се пита дали правна уредба като обсъжданата по главното производство не се вписва в рамките на дадена свобода, която изрично била оставена на държавите-членки от Договора за ЕО, в дадения случай свободата да организират учебния процес на своя отговорност. Тъй като тази свобода обхваща според него не само задължението да се предвиди финансирането на националната образователна система, но също и възможността да се ограничат целящите насърчаване на образованието данъчни мерки до „националните“ дейности, той би бил склонен да направи извода, че липсва накърняване на свободното предоставяне на услуги. Третият му въпрос засяга въздействието на член 126 от Договора за ЕО върху констатацията за необосновано ограничение на свободното предоставяне на услуги.

15 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Следва ли член 59 от Договора за ЕО [...] да се тълкува в смисъл, че неговото приложно поле обхваща също допълнителната дейност, упражнявана като преподавател към или за сметка на публичноправно юридическо лице (университет), когато за тази упражнявана на почти доброволчески начала дейност е изплатено само обезщетение за професионални разходи?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, оправдано ли е ограничението на свободното предоставяне на услуги, което се състои в това, че обезщетенията са освободени от данък само ако са платени от национални публичноправни юридически лица (в конкретния случай § 3, точка 26 от EStG), от факта, че националното данъчно предимство има за единствено основание обстоятелството, че дейността е упражнявана в полза на национално публичноправно юридическо лице?

3) При отрицателен отговор на втория въпрос, следва ли член 126 от Договора за ЕО […] да се тълкува в смисъл, че допуска данъчноправна уредба, която (както в дадения случай § 3, точка 26 от EStG) подкрепя организацията на образованието, като я допълва с оглед на отговорността, която държавите-членки запазват в тази област?“

По преюдициалните въпроси

16 Следва да се констатира в самото начало, че предвид обстоятелството, че фактите в основата на спора по главното производство са настъпили преди 1 ноември 1993 г., т.е. на дата, предхождаща влизането в сила на Договора за Европейския съюз, подписан в Маастрихт на 7 февруари 1992 г., че поисканото от препращащата юрисдикция тълкуване се отнася всъщност до член 59 и член 128 от Договора за ЕИО, а не до член 59 и член 126 от Договора за ЕО.

17 Както правилно отбелязва Комисията на Европейските общности в своето писмено становище, това обстоятелство не е определящо за отговора, който следва да се даде на препращащата юрисдикция.

18 Действително, от една страна, съдържанието на принципа на свободното предоставяне на услуги по същество не е изменен с Договорите от Маастрихт и от Амстердам.

19 От друга страна, член 128 от Договора за ЕИО се отнася за професионалното обучение, към което спада университетското образование (вж. Решение от 2 февруари 1988 г. по дело Blaizot и др., 24/86, Recueil, стр. 379, точки 15—20, Решение от 30 май 1989 г. по дело Комисия/Съвет, 242/87, Recueil, стр. 1425, точка 25, Решение от 7 юли 2005 г. по дело Комисия/Австрия, C-147/03, Recueil, стр. I-5969, точка 33 и Решение от 11 януари 2007 г. по дело Lyyski, C-40/05, Сборник, стр. I-99, точка 29). Доколкото позоваването на член 126 от Договора за ЕО е направено по същество поради компетентността, с която разполагат държавите-членки за съдържанието на учебния процес и организацията на образователната система, както и поради целите на общностната политика в сектора на образованието, трябва да се отбележи, че към момента на настъпване на фактите по главното производство държавите-членки са били компетентни за организацията на образованието и образователната политика, както е видно от Решение от 13 февруари 1985 г. по дело Gravier (293/83, Recueil, стр. 593, точка 19), и че общностната политика в сектора на образованието вече е целяла да улесни мобилността на преподавателите.

20 След това уточнение релевантните разпоредби на Договора ще бъдат посочвани в тяхната редакция в сила след 1 май 1999 г.

По първия въпрос

21 С първия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали преподавателска дейност, упражнявана от данъкоплатец на една държава-членка, към публичноправно юридическо лице, в дадения случай университет, разположено в друга държава-членка, попада в приложното поле на член 49 ЕО дори ако се упражнява като допълнителна и на почти доброволчески начала.

Становища, представени на Съда

22 Съпрузите Jundt, германското правителство и Комисията считат, че допълнителните дейности, упражнявани като преподавател към университет, съставляват предоставяне на услуги по смисъла на член 50 ЕО, а именно икономическа дейност, упражнявана по общо правило срещу възнаграждение.

23 Съпрузите Jundt отбелязват, че самият § 3, точка 26 от EStG дефинира „обезщетенията за професионални разходи“ като „приходи“ и че в настоящата редакция на тази разпоредба присъства вече не квалификацията на „обезщетения за професионални разходи“, а тази на „приходи от допълнителни професионални дейности“.

24 Според германското правителство приложното поле на член 49 ЕО обхваща също дейностите, упражнявани като допълнителни и на почти доброволчески начала, като преподавател към или за сметка на публичноправно юридическо лице, като например университет, срещу обезщетение за професионални разходи. Тези икономически дейности имали особеността, че целят не реализирането на печалби, а простото компенсиране на направените разходи.

25 Комисията отбелязва, че съмненията на Bundesfinanzhof относно наличието на възнаграждение се основават на използването от разглежданата по главното производство национална разпоредба на израза „обезщетение за професионални разходи“, който предполага плащане, ненадвишаващо размера на направените разходи, и липса на печалба. Според Комисията обаче дадено плащане не губи своя характер на „възнаграждение“ само защото не позволява реализирането на печалба. За да се удостовери наличието на икономическа дейност, текстът на член 50 ЕО изисквал единствено изплащането на възнаграждение, а не наличието на печалба.

26 Комисията поддържа, че във всеки случай делото по главното производство и разглежданата по него правна уредба не засягат възнаграждение, което било ограничено до покриването на направените разходи. Действително, ако направеното от университета в Страсбург плащане беше ограничено до покриването на разходите, понесени от г-н Jundt за осъществяването на преподавателската му дейност, последният не би се позовавал на § 3, точка 26 от EStG, за да иска освобождаването на получените суми, тъй като прилагането на обичайните правила на EStG щеше вече да е довело до необлагане на неговата дейност.

27 Според Комисията § 3, точка 26 от EStG предоставя точно едно данъчно предимство на данъкоплатеца, когато приходите надвишават разходите и следователно му остава чист доход, т.е. „печалба“.

Отговор на Съда

28 За да се определи дали дейност като разглежданата по главното производство попада в приложното поле на член 49 ЕО, следва на първо място да се припомни, че понятието за услуги по смисъла на член 50, първа алинея ЕО предполага, че става въпрос за „услуги, обикновено предоставяни срещу възнаграждение“ (Решение от 22 май 2003 г. по дело Freskot, C-355/00, Recueil, стр. I-5263, точка 54).

29 В това отношение вече е било постановено от Съда, че по смисъла на последната разпоредба основната характеристика на възнаграждението се състои в това, че то представлява насрещната икономическа престация за разглежданата услуга (вж. по-конкретно Решение от 27 септември 1988 г. по дело Humbel, 263/86, Recueil, стр. 5365, точка 17, Решение от 26 юни 2003 г. по дело Skandia и Ramstedt, C-422/01, Recueil, стр. I-6817, точка 23, Решение от 11 септември 2007 г. по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, C-76/05, Сборник 2007, стр. I-6849, точка 38, както и Решение по дело Комисия/Германия, C-318/05, Сборник 2007, стр. I-6957, точка 67).

30 На второ място трябва да се отбележи, че Съдът е изключил от понятието за услуги по смисъла на член 50 ЕО учебните занятия, които се провеждат от определени учебни заведения, които са част от публичната образователна система и които се финансират изцяло или главно с публични средства (вж. в този смисъл Решение Humbel, посочено по-горе, точка 18, както и Решение от 7 декември 1993 г. по дело Wirth, C-109/92, Recueil, стр. I-6447, точки 15 и 16). Така Съдът е уточнил, че създавайки и поддържайки такава система на публично образование, която се финансира поначало от държавния бюджет, а не от учениците или техните родители, държавата не е целяла да се ангажира с възмездни дейности, а е изпълнявала своята мисия в социалната, културната и образователната сфера по отношение на населението (вж. Решение Schwarz и Gootjes-Schwarz, посочено по-горе, точка 39).

31 Делото по главното производство обаче не е свързано с образователната дейност на самите университети, финансирани с публични средства. Обратно, посоченото дело, както и разглежданата по главното производство национална правна уредба засягат услугите, предоставени като допълнителни от физически лица, към които университетите се обръщат, за да изпълнят своята мисия. Плащането на тези услуги може да представлява възнаграждение от страна на съответния университет.

32 Както посочва генералният адвокат в точка 12 от заключението си, определящият фактор за включване на дадена дейност в приложното поле на разпоредбите на Договора, отнасящи се до свободното предоставяне на услуги, е нейният икономически характер, а именно, че дейността не трябва да бъде упражнявана безвъзмездно.

33 Напротив, обратно на това, което изглежда приема препращащата юрисдикция, не е необходимо в това отношение предоставящият услугата да цели реализирането на печалба (вж. по-конкретно Решение от 12 юли 2001 г. по дело Smits и Peerbooms, C-157/99, Recueil, стр. I-5473, точки 50 и 52).

34 От това следва, че делото по главното производство, както и § 3, точка 26 от EStG засягат услуги, предоставени срещу „възнаграждение“. Сумата, която г-н Jundt е получил от университета за своята преподавателска дейност, дори ако се предположи, че тя е била упражнявана на почти доброволчески начала, представлява възнаграждение по смисъла на член 50 ЕО, т.е. насрещната престация за предоставената от него услуга.

35 На последно място, фактът, че преподавателската дейност е упражнявана за сметка на университет — публичноправно юридическо лице, няма за последица да изключи извършената услуга от приложното поле на член 49 ЕО.

36 Препращащата юрисдикция изразява съмнения в това отношение, като се пита дали услуги, извършени към или за сметка на публичноправна институция, които могат да попаднат в приложното поле на член 45 ЕО и които също следва да се вземат предвид в рамките на свободното предоставяне на услуги, съставляват предоставяне на услуги. Според препращащата юрисдикция тези услуги следва да се считат за „квазипублични“ и попадат в сферата на публичноправните дейности на държавата.

37 В това отношение е важно да се посочи, че ако по смисъла на член 45, първа алинея ЕО във връзка с член 50 ЕО свободното предоставяне на услуги не обхваща дейностите, които в дадена държава-членка са свързани макар и епизодично с упражняването на публичната власт, тази дерогация трябва все пак да бъде ограничена до дейностите, които, взети сами за себе си, съставляват пряко и специфично участие в упражняването на публичната власт (вж. по-конкретно Решение от 21 юни 1974 г. по дело Reyners, 2/74, Recueil, стр. 631, точка 45 и Решение от 31 май 2001 г. по дело Комисия/Италия, C-283/99, Recueil, стр. I-4363, точка 20 и Решение от 30 март 2006 г. по дело Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, C-451/03, Recueil, стр. I-2941, точка 46).

38 От практиката на Съда по член 39, параграф 4 ЕО следва обаче, че частната преподавателска дейност в университета не влиза в приложното поле на тази дерогация (вж. в този смисъл Решение от 30 май 1989 г. по дело Allué и Coonan, 33/88, Recueil, стр. 1591, точка 7 и Решение от 2 юли 1996 г. по дело Комисия/Гърция, C-290/94, Recueil, стр. I-3285, точка 34).

39 В резултат на това следва на първия поставен въпрос да се отговори, че преподавателска дейност, упражнявана от данъкоплатец на една държава-членка към публичноправно юридическо лице, в дадения случай университет, разположено в друга държава-членка, попада в приложното поле на член 49 ЕО дори и да е упражнявана като допълнителна и на почти доброволчески начала.

По втория въпрос

40 С втория си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали ограничението на свободното предоставяне на услуги, което се състои във факта, че дадена национална правна уредба запазва прилагането на освобождаване от данък върху дохода за възнагражденията, изплатени от университети — публичноправни юридически лица, установени на националната територия, срещу преподавателски дейности, упражнявани като допълнителни, а го отказва, когато тези възнаграждения са изплатени от университет, установен в друга държава-членка, е оправдана от императивни съображения от обществен интерес. В тази връзка препращащата юрисдикция визира по-конкретно факта, че това данъчно предимство има за единствено основание обстоятелството, че дейността се упражнява към национално публичноправно юридическо лице.

Становища, представени на Съда

41 Според съпрузите Jundt и Комисията фактът, че посочените възнаграждения са освободени единствено ако са изплатени от публични университети, разположени на националната територия, и не се ползват от това освобождаване, ако са изплатени от установени в други държави-членки публични университети, съставлява неоправдано от легитимен публичен интерес ограничение на свободното предоставяне на услуги.

42 На първо място, направеното от разглежданата по главното производство правна уредба ограничение не би могло да бъде оправдано от неговата цел да гарантира наличието на преподавателите, които са на разположение за упражняване на своята дейност като допълнителна, и да насърчава по този начин сектора на обучението или на образованието.

43 Съпрузите Jundt намират за релевантно в това отношение Решение от 10 март 2005 г. по дело Laboratoires Fournier (C-39/04, Recueil, стр. I-2057). В точка 23 от това решение Съдът постановява, че насърчаването на научните изследвания и на развойната дейност не би могло да оправдае национална мярка, която отказва данъчно предимство за всяка научно-изследователска дейност, която не е осъществена в съответната държава-членка. Действително подобна мярка би била в пряко противоречие с целта на общностната политика в областта на научните изследвания и на технологичното развитие, дефинирана в член 163, параграф 2 ЕО.

44 По същия начин би противоречало на целите на Европейската общност в областта на обучението, да се откаже предоставянето на преподавател, упражняващ своята дейност като допълнителна, на данъчни предимства, които могат да го насърчат да бъде на разположение. Действително според член 149 ЕО сътрудничеството между държавите-членки по отношение на обучението и мобилността на студентите и на преподавателите трябва да се насърчава. Отказът да се предостави разглежданото по главното производство освобождаване от данъци непряко би подтикнал даден преподавател, който упражнява дейността си като допълнителна, да преподава единствено в национални университети.

45 На второ място, правна уредба като разглежданата по главното производство не би могла, противно на това, което изглежда приема препращащата юрисдикция, да бъде оправдана със съгласуваността на германската данъчна система поради факта, че разглежданото данъчно предимство би имало положително въздействие върху предлагането на образование от националните университети.

46 Практиката на Съда потвърждава фактически, че обосновката, изведена от необходимостта от запазване на съгласуваността на националната данъчна система, която е била приета в Решение по дело Bachmann и в Решение по дело Комисия/Белгия, посочени по-горе, трябва да бъде тълкувана стриктно. Определените от съдебната практика условия обаче, които следват от посоченото решение по дело Bachmann, не били изпълнени в дадения случай, тъй като разглежданото по главното производство данъчно предимство, а именно освобождаването на „обезщетението за професионални разходи“, не било уравновесено от едно определено данъчно задължение. Обстоятелството, че освобождаването на обезщетенията за професионални разходи би могло непряко да предостави предимства на германската държава, не позволява да се установи съгласуваност на националната данъчна система и следователно не би могло да обоснове правна уредба като разглежданата по главното производство.

47 Според германското правителство дадено ограничение на свободното предоставяне на услуги може със сигурност да произтича от факта, че един преподавател, който упражнява своята дейност като допълнителна към университет, установен в друга държава-членка, срещу получаване на обезщетение за професионални разходи, не се ползва от разглежданото по главното производство данъчно предимство. Същевременно това ограничение било оправдано от императивни съображения от обществен интерес, свързани с насърчаването на образованието, на научните изследвания и на развойната дейност.

48 Това правителство изтъква в тази връзка, че § 3, точка 26 от EStG подтиквал преподавателите, упражняващи дейност, да предлагат услугите си на почти доброволчески начала на посочените в тази разпоредба институции, срещу получаване на скромно възнаграждение под формата на обезщетение за професионални разходи.

49 Посочената разпоредба целяла следователно да подкрепя посредством данъчни освобождавания в полза на гражданите, упражняващи извънпрофесионални дейности, изброените в нея публичноправни юридически лица, в дадения случай — университетите. Тя имала за цел и за последица да предостави на университетите преподаватели на изгодна цена. Разпоредбата била оправдана от императивно съображение от обществен интерес, а именно насърчаването на образованието, на научните изследвания и на развойната дейност. Тя била подходяща и необходима за постигането на преследваната цел.

50 Във всеки случай германското правителство счита, че за Федерална република Германия не съществува никакво задължение за подкрепа на университетите на другите държави-членки. Тъй като организацията на образованието, както и прякото данъчно облагане, продължават да са от компетентността на държавите-членки, всяка държава-членка би трябвало да може в тези области да запази право на преценка по отношение на съдържанието на своите национални правила.

51 Член 149, параграф 1 ЕО изразявал ясно факта, че Общността упражнява своята дейност в областта на образованието, „като напълно зачита отговорностите на държавите-членки за съдържанието на учебния процес и организацията на образователните системи“. Германското правителство извежда от това, че държавите-членки могат да регулират самостоятелно на своята територия организацията на своята образователна система и оттам —организацията на преподавателската дейност в университетите си. Тъй като Федерална република Германия имала малко влияние върху организацията на образователните институции на другите държави-членки, тя не би могла да бъде задължена да субсидира тяхното функциониране, като се откаже от парите на данъкоплатеца, които ѝ се полагат.

Отговор на Съда

52 Според постоянната съдебна практика член 49 ЕО не допуска прилагането на всяка национална правна уредба, вследствие на която предоставянето на услуги

между държавите-членки е по-трудно, отколкото предоставянето на услуги вътре в определена държава-членка (Решение от 5 октомври 1994 г. по дело Комисия/Франция, C-381/93, Recueil, стр. I-5145, точка 17, Решение от 28 април 1998 г. по дело Kohll, C-158/96, Recueil, стр. I-1931, точка 33, Решение по дело Smits и Peerbooms, посочено по-горе, точка 61, Решение от 3 октомври 2002 г. по дело Danner, C-136/00, Recueil, стр. I-8147, точка 29, както и Решение от 8 септември 2005 г. по дело Mobistar и Belgacom Mobile, C-544/03 и C-545/03, Recueil, стр. I-7723, точка 30).

53 В това отношение не се оспорва пред Съда, че ако преподавателска дейност, упражнявана като допълнителна, като разглежданата по главното производство попада в приложното поле на разпоредбите от Договора за свободното предоставяне на услуги, национална правна уредба като § 3, точка 26 от EStG ограничава свободата на г-н Jundt, така както е гарантирана от член 49 ЕО, да предоставя своите услуги в друга държава-членка, доколкото тя го лишава от едно данъчно предимство, от което той би се ползвал, ако предоставяше същите услуги в своята собствена държава-членка.

54 Препращащата юрисдикция впрочем сама посочва, че разглежданата по главното производство национална правна уредба, която се прилага по еднакъв начин за собствените и чуждите граждани, упражняващи дейност в национални публичноправни юридически лица, въвежда по-неблагоприятно третиране на услугите, предоставени на получатели, разположени в други държави-членки, в сравнение с третирането, запазено за услугите, извършени на националната територия, и съставлява ограничение на свободното предоставяне на услуги.

55 Следва да се обсъди дали подобно ограничение на свободното предоставяне на услуги може да бъде обективно оправдано.

56 В този контекст следва на първо място да се установи дали, както поддържа германското правителство, предвиденото в националната правна уредба ограничение е оправдано от императивното съображение от обществен интерес, каквото е насърчаването на образованието, на научните изследвания и на развойната дейност.

57 Тези доводи не могат да бъдат приети.

58 Дори ако се предположи, че целта на насърчаването на образованието представлява императивно съображение от обществен интерес, това не променя факта, че за да бъде оправдана една ограничителна мярка, тя трябва да зачита принципа на пропорционалността, в смисъл че трябва да може да гарантира осъществяването на целта, която преследва, и не трябва да надхвърля това, което е необходимо за достигането ѝ (Решение от 26 септември 2000 г. по дело Комисия/Белгия, C-478/98, Recueil, стр. I-7587, точка 41 и Решение от 4 март 2004 г. по дело Комисия/Франция, C-334/02, Recueil, стр. I-2229, точка 28).

59 В точка 23 от Решение по дело Laboratoires Fournier, посочено по-горе, Съдът наистина е постановил, че не може да бъде изключено, че насърчаването на научните изследвания и на развойната дейност съставлява императивно съображение от обществен интерес. Той обаче отхвърля довода, според който една държава-членка не би могла да бъде задължена да насърчава научните изследвания в друга държава-членка, и намира, че национална правна уредба, която запазва възползването от данъчно облекчение единствено за изследователската дейност, осъществена в съответната държава-членка, представлява ограничение на свободното предоставяне на услуги. Съдът се е произнесъл, че подобна правна уредба е в пряко противоречие с целта на общностната политика в областта на научните изследвания и технологичното развитие, която съгласно член 163, параграф 2 ЕО цели в частност отстраняването на данъчните пречки пред сътрудничеството в областта на научните изследвания.

60 Важно е в рамките на делото по главното производство да се припомни, че член 149, параграф 1 ЕО предвижда, че „Общността допринася за развитието на качествено обучение чрез насърчаване на сътрудничеството между държавите-членки и ако е необходимо — чрез подпомагане и допълване на техните действия“, докато член 149, параграф 2 ЕО прогласява, че „[д]ействията на Общността целят […] насърчаване на мобилността на студенти и преподаватели“.

61 Правна уредба на една държава-членка като разглежданата по главното производство противоречи на тези цели, доколкото обезкуражава преподавателите, упражняващи своята дейност като допълнителна, да се ползват от своите основни свободи, за да предлагат услугите си в друга държава-членка, като им отказва едно данъчно предимство, от което те биха се ползвали, ако предоставяха същите услуги на националната територия.

62 Съдът вече е подчертавал важността на тези цели в контекста на член 18 ЕО. След като припомня, че предвидените в Договора възможности във връзка с движението на гражданите на Европейския съюз не могат да проявят пълното си действие, ако гражданин на държава-членка е възпрепятстван да ги използва поради пречки за пребиваването му в друга държава-членка, произтичащи от правна уредба в държавата му на произход, които го поставят в по-неблагоприятно положение поради самото обстоятелство, че се е възползвал от посочените възможности, Съдът всъщност посочва, че това съображение е особено важно в областта на образованието, като се имат предвид преследваните от член 3, параграф 1, буква р) ЕО и член 149, параграф 2, второ тире ЕО цели, а именно насърчаването на мобилността на студентите и на преподавателите (вж. Решение от 23 октомври 2007 г. по дело Morgan и Bucher, C-11/06 и C-12/06, Сборник 2007, стр.I-9161, точки 26 и 27 и цитираната съдебна практика).

63 Правна уредба като разглежданата по главното производство, като упражнява влияние подобно на това на разглежданото национално законодателство по делото, по което е постановено Решение Laboratoires Fournier, посочено по-горе, накърнява свободата на преподавателите, упражняващи своята дейност като допълнителна, да изберат мястото на предоставяне на услугите си в рамките на Европейската общност, без да е установено, че за постигане на твърдяната цел да насърчава образованието, е необходимо да запази ползването от разглежданото по главното производство освобождаване от данъци единствено за данъкоплатците, които упражняват допълнителна преподавателска дейност в университети, разположени на националната територия.

64 Трябва да се констатира действително, че германското правителство не е представило никакъв довод, позволяващ да се докаже, че посочената в предходната точка цел не би могла да бъде постигната без спорната правна уредба и не би

могла да бъде постигната, като се използват алтернативни средства, които не биха засегнали избора от преподавателите, упражняващи допълнителна дейност, на мястото, където те биха могли да предлагат своите услуги.

65 На второ място, трябва да се изследва дали разглежданото по главното производство ограничение може да бъде обосновано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на германската данъчна система, както е приела препращащата юрисдикция.

66 Според препращащата юрисдикция § 3, точка 26 от EStG има за предмет да освободи германската държава от определени отговорности, които тежат върху нея, посредством данъчна мярка, доколкото от една страна, преподавателите, упражняващи допълнителна дейност, се ползват от освобождаване от данъци, ако преподават в национални публични университети, а от друга страна, германската държава извлича от това насрещна печалба, тъй като може да гарантира мисиите на образование и на научни изследвания на тези университети на по-ниска цена. Вследствие на това препращащата юрисдикция се пита дали в делото по главното производство не съществува пряка връзка между предоставеното на данъкоплатеца освобождаване от данъци на основание на неговата допълнителна преподавателска дейност и факта, че тази преподавателска дейност е упражнявана в полза на национално публичноправно юридическо лице. В това отношение се предполага, от една страна, че услугата на данъкоплатеца, облагоприятствана от данъчното предимство, служи на общия интерес, а от друга страна, че това „предимство“, от което се ползва общият интерес, би компенсирало неблагоприятната последица, която представлява отказът от данъка.

67 В това отношение следва да се припомни, че наистина в точки 28 и 21, съответно от Решение по дело Bachmann и Решение от 28 януари 1992 г. по дело Комисия/Белгия, посочени по-горе, Съдът приема, че необходимостта от запазване на съгласуваността на данъчната система може да оправдае дадено ограничение върху упражняването на гарантираните от Договора основни свободи.

68 Според постоянната съдебна практика обаче, за да може да издържи аргумент, основан на подобна обосновка, трябва да бъде установено наличието на пряка

връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. в този смисъл Решение от 23 февруари 2006 г. по дело Keller Holding, C-471/04, Recueil, стр. I-2107, точка 40, Решение от 29 март 2007 г. по дело Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Сборник, стр. I-2647, точка 62 и Решение от 11 октомври 2007 г. по дело Hollmann, C-443/06, Сборник 2007, стр.I-8491, точка 56).

69 От гледна точка на данъчния режим обаче не съществува пряка връзка между освобождаването от данъци на обезщетенията за професионални разходи, изплатени от германски университети, и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение.

70 Както отбелязва генералният адвокат в точка 23 от заключението си, в делото по главното производство се предлага просто освобождаването от данък върху дохода да бъде компенсирано от предимството, произтичащо за германската държава от факта, че преподавателските и научноизследователските дейности са упражнявани от преподаватели на непълно работно време. Съществуването на толкова обща и непряка връзка между данъчното предимство за данъкоплатеца и твърдяната печалба за държавата-членка не е достатъчно предвид изискванията на съдебна практика, произтичащата от Решение по дело Bachmann, посочено по-горе.

71 Доводът, целящ да оправдае ограничаването на принципа на свободното предоставяне на услуги с необходимостта да се гарантира съгласуваността на германската данъчна система не би могъл по този начин да бъде приет.

72 С оглед на изложените съображения фактът, че едно национално данъчно предимство се прилага единствено когато съответната дейност се упражнява към национално публичноправно юридическо лице, не може да обоснове ограничаването на свободното предоставяне на услуги.

73 Вследствие на това на втория поставен въпрос трябва да се отговори, че ограничението на свободното предоставяне на услуги, състоящо се във факта, че дадена национална правна уредба запазва прилагането на освобождаване от данък върху дохода за изплатените за допълнителна преподавателска дейност възнаграждения от университети — публичноправни юридически лица, установени на националната територия, и го отказва, когато тези възнаграждения са изплатени от университет, установен в друга държава-членка, не е оправдано от императивни съображения от обществен интерес.

По третия въпрос

Становища, представени на Съда

74 Доколкото препращащата юрисдикция поставя третия си въпрос в случай на отрицателен отговор на втория въпрос и при положение че последният изисква според нея утвърдителен отговор, германското правителство счита, че не следва да се отговаря на третия въпрос.

75 Според съпрузите Jundt не би могло да се поддържа, че едно необосновано ограничение на свободното предоставяне на услуги е все пак съвместимо с общностното право поради отговорността, която запазват държавите-членки в областта на организацията на образователната система по силата на член 149 ЕО. Германската държава била длъжна да насърчава сътрудничеството между държави-членки, а не да го възпрепятства чрез правна уредба, приета в нейна полза.

76 Според Комисията § 3, точка 26 от EStG не се намира извън приложното поле на свободното движение на услуги поради запазената от държавите-членки компетентност за устройството на техните образователни системи. Член 149 ЕО не изключва от приложното поле на свободното предоставяне на услуги подобен данъчен режим, приложен към преподавателската дейност в университети.

77 Комисията счита впрочем, че § 3, точка 26 от EStG не се отнася нито до организацията на образованието, нито до образователната политика. Той просто въвеждал една данъчна дерогация, предназначена да облагоприятства по общ начин допълнителните професионални дейности в общ интерес, без да има специфична връзка с образователната система.

78 За Комисията член 128 от Договора за ЕИО и приетите на тази основа разпоредби на вторичното право оборват непряко мнението на Bundesfinanzhof, според което делото по главното производство поставяло под въпрос една дерогация от правилата за свободното предоставяне на услуги, оправдана от аспекта „образователна политика“. Тези разпоредби показвали действително, че изкуствените препятствия пред мобилността на преподавателите противоречат на целите на общностната политика в областта на професионалното образование и че такъв е бил случаят и към момента на спора по главното производство. Впрочем „да се насърчава мобилността на студентите и на преподавателите“ занапред било изрична част от закрепените в Договора цели на Общността, както следва от член 149 ЕО.

Отговор на Съда

79 С третия си въпрос препращащата юрисдикция иска по същество да установи дали фактът, че държавите-членки са компетентни да решават сами организацията на своята образователна система, е от естество да приведе в съответствие

с общностното право национална правна уредба, която запазва ползването от освобождаване от данъци за данъкоплатците, упражняващи дейности към или за сметка на национални публични университети.

80 Според препращащата юрисдикция § 3, точка 26 от EStG може да се разбира като израз на компетентността на държавите-членки да решават сами за начина, по който трябва да бъде организирана тяхната образователна система, и тази власт пораждала свободата да се ограничи ползването от освобождаване от данъци до данъкоплатците, упражняващи дейности, предоставяни към или за сметка на национален публичен университет.

81 В това отношение е важно да се отбележи, че наистина от член 149, параграф 1 ЕО следва, че „Общността допринася за развитието на качествено обучение чрез насърчаване на сътрудничеството между държавите-членки и ако е необходимо — чрез подпомагане и допълване на техните действия, като напълно зачита отговорностите на държавите-членки за съдържанието на учебния процес и организацията на образователните системи, и тяхното културно и езиково разнообразие“.

82 Ако компетентностите и отговорността на държавите-членки в тези области не са посочени в член 128 от Договора за ЕИО, който е релевантната разпоредба към момента на настъпване на фактите по главното производство, от точка 19 от Решение по дело Gravier, посочено по-горе, следва, че към момента на настъпване на фактите по главното производство организацията на образованието и на образователната политика не са били част, като такива, от областите, които Договорът за ЕИО е предоставил на компетентността на общностните институции.

83 След като това е така, както Комисията основателно поддържа, правна уредба като § 3, точка 26 от EStG не е мярка, отнасяща се до съдържанието на учебния процес или свързана с организацията на образователната система. Става въпрос за данъчна мярка с общ характер, която предоставя данъчно предимство, когато едно лице се посвещава на дейности в полза на общността.

84 Действително в приложното поле на разглежданата по главното производство правна уредба попадат не само обезщетенията за професионални разходи за преподавателски дейности, изплатени от публични образователни и научноизследователски институции, но също и изплатените за други дейности и от други институции. Следователно подобна правна уредба не съставлява като такава израз на властта на една държава-членка да организира своята образователна система.

85 Във всеки случай, независимо от действителните си или твърдяни връзки с областите на компетентност, запазени за държавите-членки, национална правна уредба като разглежданата по главното производство не избягва от прилагането на принципа на свободно предоставяне на услуги.

86 Държавите-членки действително са длъжни да упражняват запазените за тях компетентности при спазване на общностното право, и по-конкретно на разпоредбите относно свободното предоставяне на услуги. Съдът се е произнесъл в този смисъл в редица области, сред които прякото данъчно облагане и образованието (вж. по-конкретно Решение по дело Schwarz и Gootjes-Schwarz, точки 69 и 70, както и Решение по дело Комисия/Германия, точки 85 и 86, посочени по-горе).

87 Вследствие на това компетентността и отговорността, с която разполагат държавите-членки за организацията на своята образователна система, не могат да имат за последица да извадят данъчноправна уредба като разглежданата по главното производство от приложното поле на разпоредбите от Договора относно свободното предоставяне на услуги, нито да приведат в съответствие с общностното право отказа да се предоставят данъчните предимства, релевантни за преподавателите, предлагащи своите услуги в университетите на други държави-членки.

88 Както следва от точки 61—63 от настоящото решение, засягащи липсата на обосновка с императивно съображение от обществен интерес за правна уредба

като разглежданата по главното производство, дори ако подобна правна уредба представлява мярка, свързана с организацията на образователната система, тя остава не по-малко несъвместима с Договора, доколкото засяга избора на преподавателите, упражняващи своята дейност като допълнителна, що се отнася до мястото на предоставяне на техните услуги.

89 Вследствие на това на третия поставен въпрос трябва да се отговори, че фактът, че държавите-членки са компетентни да решават сами организацията на своята образователна система, не е от естество да приведе в съответствие с общностното право национална правна уредба, която запазва ползването от освобождаване от данъци за данъкоплатците, упражняващи дейности към или за сметка на национални публични университети.

По съдебните разноски

90 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

1) Преподавателска дейност, упражнявана от данъкоплатец на една държава-членка към публичноправно юридическо лице, в дадения случай университет, разположен в друга държава-членка, попада в приложното поле на член 49 ЕО, дори ако тя е упражнявана като допълнителна и на почти доброволчески начала.

2) Ограничението на свободното предоставяне на услуги, което се състои във факта, че национална правна уредба запазва прилагането на освобождаване от данък върху дохода за възнагражденията за допълнителна преподавателска дейност, изплатени от университети — публичноправни юридически лица, установени на националната територия, и го отказва, когато тези възнаграждения са изплатени от университет, установен в друга държава-членка, не е оправдано от императивни съображения от обществен интерес.

3) Фактът, че държавите-членки са компетентни да решават сами организацията на своята образователна система, не е от естество да приведе в съответствие с общностното право национална правна уредба, която запазва ползването от освобождаване от данъци за данъкоплатците, упражняващи дейности към или за сметка на национални публични университети.

Подписи